



FACULDADE DE TECNOLOGIA E CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – FATECS
CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS
LINHA DE PESQUISA: CONTABILIDADE PÚBLICA GOVERNAMENTAL
ÁREA: CONTABILIDADE PATRIMONIAL

CÉLIO DA SILVA

RA 21034912

**ANÁLISE DOS MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO A SEREM UTILIZADOS PELOS
ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Brasília

2013

CÉLIO DA SILVA

**ANÁLISE DOS MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO A SEREM UTILIZADOS PELOS
ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)
apresentado como um dos requisitos para a
conclusão do curso de Ciências Contábeis
do UniCEUB – Centro Universitário de
Brasília.

Orientador: Professor Doutor Jorge de
Souza Bispo

Brasília

2013

CÉLIO DA SILVA

**ANÁLISE DOS MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO A SEREM UTILIZADOS PELOS
ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)
apresentado como um dos requisitos para a
conclusão do curso de Ciências Contábeis
do UniCEUB – Centro Universitário de
Brasília.

Orientador: Professor Doutor Jorge de
Souza Bispo

Brasília, 19 de novembro de 2013.

Banca Examinadora

Prof.: **Jorge de Sousa Bispo**
Orientador

Prof.: **Daniel Cerqueira Ribeiro**
Examinador

Prof.: **Giovani Rossetti Segadilha**
Examinador

ANÁLISE DOS MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO A SEREM UTILIZADOS PELOS ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Célio da Silva

RESUMO

A Administração Pública encontra-se obrigada a registrar em suas demonstrações contábeis uma importante rubrica: a depreciação. Utilizada para medir a perda de valor dos bens do ativo imobilizado, seja por desgaste físico, ação da natureza e ou obsolescência ela é registrada mensalmente, evidenciando a diminuição do potencial de benefícios pela utilização do bem. O artigo estabelece como problema de pesquisa: **quais são os métodos e como é calculada a depreciação na Administração Pública?** O objetivo do estudo é analisar os métodos de depreciação previstos na NBC T 16.9 e evidenciar qual o método que está sendo utilizado para realizar o cálculo da depreciação pelos Órgãos da Administração Pública. A metodologia utilizada classifica-se como uma pesquisa exploratória e descritiva, a coleta de dados é definida como secundária e a abordagem do problema enquadra-se num paradigma qualitativo. A pesquisa foi fundamentada nos aspectos conceituais de ativo, depreciação e nos normativos dispostos na Resolução nº 1.136/08, de 21 de novembro de 2008. Os resultados obtidos demonstraram que o método de depreciação utilizado por toda Administração Pública é o das quotas constantes e que na análise verificou que o método da soma dos dígitos apresentou diferenças de valores nos primeiros anos em comparação ao demais analisados.

Palavras-chave: Ativos. Depreciação. Administração Pública.

1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade no Brasil está passando por transformação visando sua adequação às Normas Internacionais de Contabilidade. Essas normas têm por objetivo harmonizar a contabilidade Mundial, para que não haja tantas diferenças entre as demonstrações de um país para outro, possibilitando aos usuários das informações contábeis, condições para comparar as demonstrações contábeis e financeiras em qualquer parte do mundo.

A convergência das práticas contábeis no setor público está sendo realizada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por intermédio do Comitê Gestor da Convergência no Brasil criado com o objetivo de desenvolver ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Na busca da convergência, o CFC aprovou, em 2008, as 10 (dez) primeiras Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), dentre elas, a Resolução CFC nº 1.136/2008, que aprova a NBC T 16.9 – que trata dos critérios e procedimento para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão, e estabelece a obrigatoriedade, a partir de 1º janeiro de 2010, o início para o registro da depreciação nos ativos imobilizados nas Entidades Públicas.

No Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público a depreciação é definida como:

o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada por deterioração física, desgaste com o uso e obsolescência. Em função desses fatores, faz-se necessária a devida apropriação do consumo desses ativos ao resultado do período, através da depreciação, atendendo o princípio da competência. (MCASP, 2012, p. 186)

Nesse sentido, as Entidades Públicas necessitam registrar em sua contabilidade o desgaste ou perda da vida útil dos ativos, em decorrência do uso, ações da natureza e obsolescência, evidenciando para a sociedade a real situação do Patrimônio Público e o Resultado Econômico do período.

Decorrente do tema proposto, este artigo apresenta como problema da pesquisa: **quais são os métodos e como é calculada a depreciação na Administração Pública?** Devido ao fato de a norma dizer que podem ser adotados os métodos das cotas constantes, das somas dos dígitos e das unidades produzidas, deixando também de maneira clara a possibilidade de utilização de outros métodos.

Para responder a questão de pesquisa proposta, este trabalho tem o objetivo de analisar os métodos de depreciação previstos na Resolução do CFC nº 1.136/08, de 21 de novembro

de 2008 e evidenciar qual o método que está sendo utilizado para realizar o cálculo da depreciação pelos Órgãos da Administração Pública.

Sabendo-se que a vida útil estimada e o valor residual estabelecido por conta contábil, já é determinado pela Secretaria do Tesouro Nacional e que devem ser seguido pelos órgãos da administração Pública direta, autarquias e fundações públicas pertencentes ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, com intuito de gerar dados consistentes e comparáveis, o gestor público não possui muita flexibilidade para aplicação dos conceitos relacionados à depreciação.

Toda mudança ou implementação de processos apresentam vantagens e desvantagens. Como vantagem no registro da depreciação observa-se que, com o cálculo da depreciação, as demonstrações contábeis evidenciarão dados condizentes com a realidade da situação do patrimônio público. Quanto às desvantagens, permite observar os dispêndios financeiros e os recursos humanos que serão necessários para implementar e tornar realidade a aplicabilidade do registro da depreciação.

O interesse por este assunto surgiu da curiosidade em saber qual método está sendo adotado para registrar a depreciação nos entes estatais, visando demonstrar a realidade do controle patrimonial, tendo em vista a obrigatoriedade, a partir de 2010, da adoção de critérios e procedimentos estabelecidos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

O tema do presente trabalho, além de instigante, apresenta-se como mecanismo de conhecimento e divulgação dos conceitos a serem utilizadas na contabilidade pública. A sua importância para o meio acadêmico resulta como um instrumento de pesquisa que poderá ser utilizado por outros estudantes e pesquisadores da contabilidade pública.

É extremamente importante o registro da depreciação para compor os custos dos serviços prestados à sociedade e para geração de informações gerenciais úteis para subsidiar os gestores na tomada de decisões.

Este artigo está estruturado da seguinte maneira: a primeira parte, cuja introdução apresenta uma breve contextualização do tema, a questão de pesquisa, o objetivo geral e a importância do tema. Em seguida, na segunda parte, é apresentado o referencial teórico que aborda os aspectos conceituais de ativo, de depreciação e Resolução CFC nº 1.136 - NBC T 16.9. A terceira parte, dedica-se a apresentar e caracterizar a metodologia adotada pela pesquisa. A quarta parte, além de analisar os métodos de depreciação aplicados pela administração pública, explora um exemplo numérico hipotético para ilustrar os três métodos. Por fim, são apresentadas as considerações finais com conclusões e sugestões para futuras pesquisas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo serão abordados os temas que darão suporte à discussão teórica do artigo. Para isso, serão analisados os aspectos conceituais do ativo e sua classificação; a caracterização e definição da depreciação e seus aspectos conceituais, fiscais e gerenciais. Por fim, será analisada a Resolução CFC nº 1.136 que disciplina os critérios e procedimentos contábeis da depreciação.

2.1 Aspectos Conceituais de Ativo

A conceituação é a base que se utiliza para a correta aplicação nas diversas situações práticas que se depara com a situação no cotidiano. Uma definição clara fundamentada em estudos científicos fornece condição de entender e afirmar, como deve ser tratada determinada situação pela contabilidade.

O tempo passa e os conceitos vão se aperfeiçoando. Isso acontece em todas as ciências. Esse é o momento de transformação da contabilidade para a realidade em que a sociedade se encontra. Assim, é comum apresentar conceitos que até pouco tempo eram tidos como adequado para o termo ativo, como sendo “o conjunto de bens e direitos de uma entidade” ou “onde são aplicados os recursos”.

Dentre tantos conceitos de ativos, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, Por meio do Pronunciamento Conceitual Básico (CPC_00_R1), na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, define atualmente que ativo “é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade”.

Essa abordagem conceitual é constituída de três termos chaves que formam o pilar de sustentação que necessariamente tem que ser observado para classificar um item como ativo, são eles: controle pela entidade, resultados de eventos passados e gerar futuros benefícios.

Entende-se por recursos controlados os ativos em que a entidade mesmo sem ter o direito de propriedade detém o controle dos benefícios econômicos esperados, gerados pelo bem. Já os eventos passados são resultantes de fatos já ocorridos, assim fatos futuros não devem ser reconhecidos como ativos e gerar futuros benefícios.

O núcleo para reconhecer os ativos, sendo que não adianta adquirir ou construir um bem, tem que medir a capacidade de gerar benefícios futuros para a entidade, caso não reconheça esta capacidade em um bem, este não deve ser reconhecido como ativo.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC, editou em 21 de novembro de 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP, dentre elas

podemos citar NBC T 16.2 - PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS, que traz no seu conteúdo a seguinte definição de ativo: “compreende os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro”.

Com essa nova visão de ativo, a contabilidade passou a exigir dos contadores responsáveis pelo registro dos atos e fatos contábeis, um maior nível de qualificação para realizar os julgamentos necessários no momento de reconhecer e evidenciar um ativo.

Após estudos e análises dos conceitos em diversos livros acadêmicos, pode-se concluir que o Ativo compreende o conjunto de bens e direitos tangíveis e intangíveis, de propriedade e controle da entidade, resultados de eventos passados, avaliados monetariamente e que representam benefícios econômicos presentes e futuros para entidade.

Para isso, torna-se imprescindível conhecer e compreender como o ativo está classificado dentro do Balanço Patrimonial.

2.1.1 Classificação do Ativo

Inicialmente, é necessário definir os conceitos dos diversos tipos de ativos que são classificados no Balanço Patrimonial.

a) **Ativo Circulante**

Composto pelas disponibilidades (caixa, bancos e aplicações de liquidez imediata), e pelos direitos que tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte (clientes, estoques, despesas pagas antecipadamente).

b) **Ativo Não Circulante**

Composto pelas rubricas que serão realizadas após o término do exercício social seguinte ou ciclo operacional, subdividem em:

- **Realizável a Longo Prazo:** bens e direitos que irão se realizar após o término do exercício seguinte.

- **Investimentos:** participações societárias em controladas e coligadas, imóveis não de uso (para renda), obras de arte, etc.

- **Imobilizado:** ativos de natureza fixa e utilizados na manutenção das atividades da sociedade.

- **Intangível:** ativos de natureza não física e usados na manutenção das atividades da sociedade.

Para a discussão e objetivo do presente trabalho, o interesse maior reside em conhecer o conceito de depreciação e verificar como vem sendo tratado o seu registro na rubrica contábil da contabilidade pública.

2.2 Depreciação

O conjunto de bens móveis e imóveis que compõe o ativo imobilizado tende a sofrer diminuição do seu valor devido a diversos fatores como desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência em virtude de nova tecnologia. Para estimar essa perda de valores dos bens durante sua vida útil, apresenta-se a depreciação como “declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada por deterioração física, desgaste com o uso e obsolescência.” (MCASP, 2012, p. 186)

Também para a Contabilidade, a depreciação é:

a transformação do custo de aquisição, representado pela saída (ou promessa de saída – se ainda não pago) de caixa não recuperável pelo valor residual de venda (CONTABILIDADE INTRODUTÓRIA, EQUIPE PROFESSORES DA FEA/USP, 2009, p.202).

Os bens corpóreos que compõe o ativo imobilizado, com exceção de terrenos e obras de arte, tende a sofrer diminuição dos seus valores em consequência do desgaste físico sofrido em virtude da ação da natureza, da utilização para produzir bens ou serviços e da obsolescência tecnológica. Esses fatores são responsáveis pela perda da capacidade produtiva e pela inviabilidade econômica ao longo da vida útil estimada dos bens. Assim, surge a depreciação para estimar, reconhecer e mensurar contabilmente esse desgaste.

Para melhor compreender o conceito operacional da depreciação é necessário conhecer os seguintes termos utilizados pelo Pronunciamento Técnico nº 27:

Valor contábil é o valor pelo qual um ativo é reconhecido após a dedução da depreciação e da perda por redução ao valor recuperável acumuladas.

Custo é o montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outro recurso dado para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção.

Valor depreciável é o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual.

Valor recuperável é o maior valor entre o valor justo menos os custos de venda de um ativo e seu valor em uso.

Perda por redução ao valor recuperável é o valor pelo qual o valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.

Valor residual é o valor estimado que a entidade obteria com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

Valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

Vida útil o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo. (CPC, PT 27, 2009).

2.2.1 Aspectos Contábeis da Depreciação

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o Pronunciamento Técnico nº 27 – Ativo Imobilizado, que define a vida útil do ativo imobilizado para fins contábeis como: "O período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo".

Para a contabilidade fator de relevância a ser observado na depreciação é o tempo em que o ativo será capaz de gerar benefício econômico para entidade. Assim deverá representar a real situação, ou seja, a essência deve prevalecer sobre a forma, buscando apresentar corretamente os valores reais dos desgastes sofridos pelos bens.

A entidade com objetivo mostrar a real situação dos fatos contábeis aos seus usuários, deve selecionar o método de depreciação que melhor reflita o consumo dos benefícios econômicos futuros dos ativos, esse precisa ser compatível com a vida útil do ativo e utilizado uniformemente para que a informação seja comparável.

2.2.2 Aspectos Fiscais e Gerenciais da Depreciação

A depreciação para fins fiscais consiste em regras estabelecidas pela Legislação Tributária para fins de pagamento de imposto de renda. Não refletem a desvalorização dos bens do ativo imobilizado, uma vez que utilizam taxa fixa de depreciação contrariando as disposições do Pronunciamento Técnico nº 27. (CPC, 2009)

Atualmente, no Brasil, as empresas estão realizando controles contábeis separados, um para atender o fisco, e outro, para atender a legislação societária que visa demonstrar a real situação dos bens patrimoniais aos usuários da informação.

As regras para realizar a depreciação fiscal estão consolidadas no Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Segundo os § 1º e 2º respectivamente, do Art. 310, desta legislação:

A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.

A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte na produção de seus rendimentos. (RIR, DECRETO nº 3000/99).

A Secretaria da Receita Federal estabelece como taxa de depreciação a ser utilizadas pelas empresas as constantes no Anexo I e II, da Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998.

Quadro 1 - Extrato Anexo I e II

Bens	Prazo de Vida Útil	Taxa Anual de Depreciação
Instalações	10 anos	10%
Edificações	25 anos	4%
Máquinas e Equipamentos	10 anos	10%
Veículos	05 anos	20%
Móveis e Utensílios	10 anos	10%

Fonte: RIR/99

A Interpretação Técnica ICPC 10, nos itens 11 e 12 estabelecem o seguinte:

A utilização das tabelas emitidas pela RFB tem representado a intenção do fisco e das empresas em utilizar prazos estimados de vidas úteis econômicas, com base nos parâmetros que partiram de estudos no passado. Pode ter havido, em muitas situações, mesmo com a utilização dessas taxas admitidas fiscalmente, razoável aproximação com a realidade dos ativos. Todavia, podem ter ocorrido significativos desvios.

Pode existir ativo com valor contábil substancialmente depreciado, ou mesmo igual à zero, e que continua em operação e gerando benefícios econômicos para a entidade, o que pode acarretar, em certas circunstâncias, que o seu consumo não seja adequadamente confrontado com tais benefícios, o que deformaria os resultados vindouros.

Logo, a depreciação fiscal, conforme prescreve os normativos da Secretaria da Receita Federal, é utilizada somente para fins dedução do Imposto de Renda não sendo aceito para atender os fins contábeis estabelecidos pelas Normas Internacionais.

Para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o registro da depreciação não tem efeito fiscal, tendo em vista que o governo não é um contribuinte, e sim um arrecadador de tributos, que constitui as receitas derivadas provenientes do poder impositivo do Estado.

A depreciação gerencial tem como foco a tomada de decisão, ou seja, a escolha dos parâmetros que sejam capazes de mostrar as perdas dos benefícios econômicos dos ativos ao longo do período que se estimou utilizar na produção dos bens ou serviços.

Componente do conjunto de procedimentos administrativos, econômicos e financeiros, utilizados no registro das informações gerenciais, a depreciação gera subsídios para a tomada de decisões dos gestores da entidade ou empresa.

Na Contabilidade aplicada ao setor público, o registro da depreciação deverá compor os custos das ações governamentais e evidenciar com dados fidedignos e confiáveis, o controle patrimonial, facilitando a ação gerencial dos gestores dos recursos públicos, trazendo à sociedade a correta mensuração dos bens que constitui o patrimônio público, utilizados na prestação dos serviços ou produção bens que lhes são oferecidos pelo governo.

2.3 Resolução CFC nº 1.136 - NBC T 16.9

Contempla o conjunto de Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, a Resolução CFC nº 1.136 - NBC T 16.9, que estabelece os critérios e os procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão. Para melhor entendimento dos termos utilizados, a norma os define como:

Amortização: a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

Depreciação: a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Exaustão: a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

Por meio dessas definições, verifica-se que trata de termos distintos, mas que exercem funções idênticas na contabilidade, a de reduzirem os valores dos ativos, por meio de uma conta redutora no balanço patrimonial e de despesa ou custo no resultado do exercício.

Outras definições importantes são tratadas na presente norma, como:

Valor depreciável, amortizável e exaurível é o valor original de um ativo deduzido do seu valor residual, quando possível ou necessária a sua determinação.

Valor residual é o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.

Vida útil econômica é o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo.

Valor líquido contábil é o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Para realizar o registro da depreciação nos ativos imobilizados, objeto de estudo do presente trabalho, tem-se a necessidade de conhecer, entender e aplicar os conceitos apresentados pela NBC T 16.9. No entanto, para melhor entendimento de valor depreciável, pode-se dizer que é o valor da parcela registrada mensalmente como débito de despesa de depreciação e como crédito depreciação acumulada, essa conta credora vai diminuindo o valor depreciável do bem até atingir o valor residual.

O valor residual é o montante líquido que se espera obter com a venda do ativo após a dedução da depreciação acumulada ao longo da vida útil econômica do bem. Quanto à vida útil econômica de um bem, refere-se ao tempo de utilização e de geração de benefícios proporcionados pelo ativo estimado pela entidade. Por outro lado, o valor contábil é o valor

de custo do bem registrado no momento da aquisição deduzido da conta depreciação acumulada.

No tocante aos critérios de mensuração e reconhecimento, essa norma traz em seu conteúdo a obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação, determina também que o valor depreciado deve ser reconhecido no resultado, como decréscimo patrimonial, ou seja, como despesa, e no balanço patrimonial é representada por uma conta redutora do ativo. Orienta também observar as outras circunstâncias que podem influenciar no registro da depreciação.

A NBC T 16.9 determina ainda que a depreciação deve ser apurada mensalmente e reconhecida em contas do resultado do exercício que:

- o valor residual e a vida útil econômica devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício;
- a depreciação deve ser reconhecida até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual;
- a depreciação começa quando o item estiver em condições de ser usado;
- a depreciação não para quando o ativo torna-se obsoleto ou é retirado temporariamente de operação;
- para estimar a vida útil econômica de um ativo deve considerar a capacidade de geração de benefícios futuros, desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não e a obsolescência tecnológica; e
- a depreciação dos bens reavaliados deve ser registrada sobre o novo valor, considerando a vida útil indicada em laudo técnico específico.

Aspecto relevante disposto na norma são os bens que não estão sujeitos ao regime de depreciação, tais como:

- bens móveis de natureza cultural (obras de artes, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros);
- bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada; e
- animais que se destinam à exposição e à preservação e terrenos rurais e urbanos.

Para mensurar a depreciação são necessários métodos. A NBC T 16.9 determina que esses, devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicado uniformemente.

Orienta que, sem prejuízos de utilização de outros métodos de cálculos, podem ser adotados os seguintes:

1) Métodos das quotas constantes

Esse método considera que o bem será utilizado de forma constante durante toda sua vida útil e não haverá mudança no valor residual.

2) Métodos da soma dos dígitos

Esse método considera que o bem depreciará mais quando novo, decrescendo seu valor até o final da sua vida útil.

3) Métodos das unidades produzidas

Esse método considera um número total estimado de unidades que devem ser produzidas pelo bem durante sua vida útil.

Quanto à depreciação aplicada aos bens imóveis, essa deve ter como base de cálculo, exclusivamente, o custo de construção, deduzido o valor dos terrenos.

Por fim, a NBC T 16.9, trata dos aspectos da divulgação da depreciação, determinando que as demonstrações contábeis devem divulgar em nota explicativa, por classe do ativo imobilizado, o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada, o valor contábil bruto e a depreciação acumulada no início e no fim do período e as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizada.

3. METODOLOGIA

A aquisição do conhecimento é processo dinâmico adquirido de maneiras distintas, mas todo conhecimento tem métodos para apropriação do saber. Tem-se quatro tipos fundamentais de conhecimento o popular, o filosófico, o religioso e o científico.

O presente artigo é fundamentado no conhecimento científico, que segundo Silva (2008, p. 25), “atende o propósito da Ciência, que é desvendar a realidade, por isso é real (factual), lida com ocorrências ou fatos”.

Este estudo classifica-se como uma pesquisa exploratória e descritiva. Para Gil (2002, p. 42), a pesquisa exploratória tem por objetivo familiarizar-se com um assunto ainda pouco conhecido e pouco explorado. A pesquisa descritiva “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relação entre variáveis” (GIL, 2002, p. 42).

Para configurar as classificações da pesquisa, pode-se verificar que se trata de um assunto que está em fase de implantação, pouco difundido e que sua interpretação e aplicação encontram-se fundamentados em normas.

A coleta de dados é definida como secundária (Oliveira, 2003), realizada em livros, normas, pronunciamentos, manual e publicações avulsas, onde estão registrados diversos dados, disponíveis na internet e nos acervos públicos e particulares.

No tocante à abordagem do problema enquadra-se num paradigma qualitativo (Gil, 2002, p. 133), pelo fato de manipular e analisar as informações com ênfase no processo de investigação, com o intuito de conhecer os métodos de depreciação contidos na NBC T 16.9 e qual está sendo utilizado pela Administração Pública.

4. ANÁLISE DOS MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO

A fim de analisar a utilização da depreciação na Administração Pública Direta da União, suas Autarquias e Fundações, com intuito de tornar as demonstrações contábeis convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e observando o que prescreve a Resolução CFC nº 1.136/08 - NBC T 16.9, que tornou obrigatório o cálculo da depreciação e estabeleceu que, sem prejuízos de outros métodos podem ser adotado o método das quotas constantes, método das somas dos dígitos e método das unidades produzidas.

Foi realizada uma breve análise dos métodos propostos na NBT 16.9, com o intuito de atingir o objetivo estabelecido neste trabalho:

(a) método das quotas constantes:

Considera que o bem será utilizado de forma constante durante toda sua vida útil e não haverá mudança no valor residual. O cálculo consiste em dividir o valor depreciable pelo tempo de vida útil do bem.

Para ilustrar, de maneira simplificada, como é efetuado o cálculo, segue a demonstração de um exemplo hipotético, com as seguintes características:

- Uma entidade que adquire um veículo que tem valor contábil de R\$ 50.000,00 cuja vida útil estimada é de 15 anos e o valor residual é de 10%, apresenta os seguintes cálculos de depreciação anual, depreciação acumulada e o valor líquido contábil, do ativo até final da vida útil estimada.
- Valor bruto contábil: R\$ 50.000,00
- Valor residual: R\$ 5.000,00
- Valor depreciable: R\$ 45.000,00
- Taxa de depreciação anual: 6,67%
- Valor depreciação anual: R\$ 3.000,00

Tabela 1 - Cálculo da depreciação anual pelo método cotas constantes

Ano	Depreciação anual	Depreciação acumulada	Valor líquido contábil
1	3.000,00	3.000,00	47.000,00
2	3.000,00	6.000,00	44.000,00
3	3.000,00	9.000,00	41.000,00
4	3.000,00	12.000,00	38.000,00
5	3.000,00	15.000,00	35.000,00
6	3.000,00	18.000,00	32.000,00
7	3.000,00	21.000,00	29.000,00
8	3.000,00	24.000,00	26.000,00
9	3.000,00	27.000,00	23.000,00
10	3.000,00	30.000,00	20.000,00
11	3.000,00	33.000,00	17.000,00
12	3.000,00	36.000,00	14.000,00
13	3.000,00	39.000,00	11.000,00
14	3.000,00	42.000,00	8.000,00
15	3.000,00	45.000,00	5.000,00

Fonte: elaborada pelo autor.

O método das quotas constantes, mais conhecido como em linha reta, supõe-se que os ativos se desgastam por igual durante cada período contábil, em função do tempo não levando em consideração o uso. O valor da depreciação registrado anualmente é igual durante toda vida útil do ativo.

Esse método é mais utilizado, por ser simples e fácil de calcular. “O erro do método é supor que esta perda de potencialidade se realiza de forma igual em cada período” (IUDÍCIBUS, 2010, p. 187).

(b) método das somas dos dígitos dos anos

Considera que o bem depreciará mais quando novo, decrescendo seu valor até o final da sua vida útil. O cálculo consiste em dividir (n = total de anos de vida útil bem) no primeiro ano, pela soma dos algarismos que compõe o número de anos de vida útil do bem e no segundo ano dividi-se ($n - 1$) pela soma dos algarismos que compõe o número de anos de vida útil do bem e assim sucessivamente até terminar o tempo de vida útil estimada.

Para ilustrar, de maneira simplificada como é efetuado o cálculo, segue a demonstração de um exemplo hipotético, com as seguintes características:

- Uma entidade que adquire um veículo que tem valor contábil de R\$ 50.000,00 cuja vida útil estimada é de 15 anos e o valor residual é de 10%, apresenta os seguintes

cálculos de depreciação anual, depreciação acumulada e o valor líquido contábil do ativo até final da vida útil estimada.

- Valor bruto contábil: R\$ 50.000,00
- Valor residual: R\$ 5.000,00
- Valor depreciável: R\$ 45.000,00
- Soma dos algarismos dos anos:

$$1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13+14+15= 120$$

- Total de vida útil: 15 anos

Tabela 2 - Cálculo da depreciação anual pelo método soma dos dígitos

Ano	Taxa de depreciação	Depreciação anual	Depreciação acumulada	Valor líquido contábil
1	$15/120 = 12,50\%$	5.625,00	5.625,00	44.375,00
2	$14/120 \cong 11,66\%$	5.250,00	10.875,00	39.125,00
3	$13/120 \cong 10,83\%$	4.875,00	15.750,00	34.250,00
4	$12/120 = 10,00\%$	4.500,00	20.250,00	29.750,00
5	$11/120 \cong 9,16\%$	4.125,00	24.375,00	25.625,00
6	$10/120 \cong 8,33\%$	3.750,00	28.125,00	21.875,00
7	$9/120 = 7,50\%$	3.375,00	31.500,00	18.500,00
8	$8/120 \cong 6,67\%$	3.000,00	34.500,00	15.500,00
9	$7/120 \cong 5,83\%$	2.625,00	37.125,00	12.875,00
10	$6/120 = 5,00\%$	2.250,00	39.375,00	10.625,00
11	$5/120 \cong 4,17\%$	1.875,00	41.250,00	8.750,00
12	$4/120 \cong 3,33\%$	1.500,00	42.750,00	7.250,00
13	$3/120 = 2,50\%$	1.125,00	43.875,00	6.125,00
14	$2/120 \cong 1,66\%$	750,00	44.625,00	5.375,00
15	$1/120 \cong 0,83\%$	375,00	45.000,00	5.000,00

Fonte: elaborada pelo autor.

No método das somas dos dígitos, o valor da depreciação anual vai decrescendo, juntamente com o valor contábil, os numeradores para o cálculo da taxa de depreciação vão diminuindo ano após ano. Esse método registra um valor cada vez menor no decorrer do tempo, sendo que o potencial do ativo vai diminuindo com o passar do tempo e presume que quando novo os dispêndios com manutenção são menores, já quando vão ficando mais velhos esses dispêndios vão aumentando inversamente proporcional à depreciação. Para Schmidt e Santos (2002, p. 266) “esse método, estima que o bem perca um valor maior quando mais novo e, à medida que o tempo passa, essa perda se reduz”.

(c) método das unidades produzidas

Considera um número total estimado de unidades que devem ser produzidas pelo bem durante sua vida útil. O cálculo consiste em dividir o número de unidades produzidas durante o ano (X) pelo número de unidades estimadas a serem produzidas durante a vida útil do bem, essa divisão resultará em uma quota de depreciação anual que deverá ser multiplicada pelo valor depreciável do bem.

Para demonstrar de maneira simplificada como é efetuado o cálculo, segue como exemplo a situação abaixo:

- Uma entidade que adquire uma impressora que tem valor contábil de R\$ 50.000,00, o valor residual corresponde a 10% do valor contábil, a vida útil é determinada pela capacidade de produção indicada pelo fabricante que é de 45.000.000 folhas, sendo que a entidade imprime anualmente 3.000.000 folhas, apresenta os seguintes cálculos de depreciação anual, depreciação acumulada e o valor líquido contábil do ativo até final da vida útil estimada.
- Valor bruto contábil: R\$ 50.000,00
- Valor residual: R\$ 5.000,00
- Valor depreciável: R\$ 45.000,00

Tabela 3 - Cálculo da depreciação anual pelo Método unidades produzidas

Ano	Taxa de depreciação	Depreciação anual	Depreciação acumulada	Valor líquido contábil
1	$3000/45.000 \cong 6,67 \%$	3.000,00	3.000,00	47.000,00
2	$3000/45.000 \cong 6,67 \%$	3.000,00	6.000,00	44.000,00
3	$3000/45.000 \cong 6,67 \%$	3.000,00	9.000,00	41.000,00
4	$3000/45.000 \cong 6,67 \%$	3.000,00	12.000,00	38.000,00
5	$3000/45.000 \cong 6,67 \%$	3.000,00	15.000,00	35.000,00
6	$3000/45.000 \cong 6,67 \%$	3.000,00	18.000,00	32.000,00
7	$3000/45.000 \cong 6,67 \%$	3.000,00	21.000,00	29.000,00
8	$3000/45.000 \cong 6,67 \%$	3.000,00	24.000,00	26.000,00
9	$3000/45.000 \cong 6,67 \%$	3.000,00	27.000,00	23.000,00
10	$3000/45.000 \cong 6,67 \%$	3.000,00	30.000,00	20.000,00
11	$3000/45.000 \cong 6,67 \%$	3.000,00	33.000,00	17.000,00
12	$3000/45.000 \cong 6,67 \%$	3.000,00	36.000,00	14.000,00
13	$3000/45.000 \cong 6,67 \%$	3.000,00	39.000,00	11.000,00
14	$3000/45.000 \cong 6,67 \%$	3.000,00	42.000,00	8.000,00
15	$3000/45.000 \cong 6,67 \%$	3.000,00	45.000,00	5.000,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Nesse método a vida útil do bem é determinada pela quantidade de unidades produzidas durante sua vida útil estimada. Para utilizar este método a entidade necessita estimar a quantidade de unidades que o bem é capaz de produzir até perder a sua utilidade devido ao desgaste. Por outro lado, caso não haja produção em determinado período a depreciação não será registrada.

Na Administração Pública, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, (2012, p. 189) prescreve que “A depreciação deverá ser realizada mensalmente em quotas que representam um duodécimo da taxa de depreciação anual do bem.” Então, para saber o valor da depreciação mensal basta dividir o valor da depreciação anual por 12(doze) e encontrará o valor mensal.

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, com o objetivo de padronizar, gerar dados consistentes e comparáveis a fim de facilitar a divulgação das Notas Explicativas no Balanço Geral da União, definiu com a **macrofunção 020330**, do Manual SIAFI, a vida útil e valor residual por conta contábil que deve ser utilizada no âmbito do Governo Federal, conforme disposto no Apêndice 1.

A referida macrofunção também estabeleceu que o método de cálculo dos encargos de depreciação a ser utilizado para toda a Administração Pública direta, autárquica e fundacional será o das quotas constantes, já que a informação deve ser consistente e comparável, devendo constar em notas explicativas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

É importante demonstrar e frisar as mudanças introduzidas pelas normas internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, em especial as mudanças introduzidas pela Resolução do CFC nº 1.136/08, de 21 de novembro de 2008.

O objetivo deste trabalho foi realizar uma análise dos métodos de depreciação previstos na resolução supracitada e evidenciar o qual método que está sendo utilizado para realizar o cálculo da depreciação pelos Órgãos da Administração Pública. Cada um dos métodos analisados tem características peculiares, entretanto o método que está sendo utilizado na Administração Pública é o das **quotas constantes** o mesmo utilizado pelas empresas privadas do Brasil para fins de dedução do Imposto de Renda, este tem como fator preponderante o tempo, e não a condição de uso do bem, o registro da depreciação consiste em um valor constante ao longo da vida útil do ativo.

Como resultado da análise, observa-se que o método da soma dos dígitos, apresentou diferença em comparação aos demais analisados. Caso estivesse sendo utilizado esse método,

o Resultado Econômico da entidade seria menor nos primeiros anos, devido ao fato das taxas de depreciação serem maiores que as utilizadas pelos outros métodos.

A depreciação tem a finalidade de registrar a perda de valor do imobilizado para evidenciar a realidade do patrimônio. Todavia, na Administração Pública, caso ao final da vida útil estimada do ativo, este apresente a capacidade de gerar benefícios futuros para entidade estará sujeito à reavaliação que consiste numa análise técnica para definir o seu tempo de vida útil restante. Por meio deste mecanismo o valor contábil líquido dos bens registrado no ativo imobilizado caso não esteja próximo ou igual ao valor justo, com a reavaliação tende a ajustar a realidade.

Pretende-se com este estudo fornecer subsídios para novas pesquisas, contribuir para o desenvolvimento do assunto, divulgar aos diversos usuários das informações a forma como está sendo evidenciada a depreciação pelos entes governamentais.

Com a finalidade de contribuir com as novas pesquisas em prol da ampliação do conhecimento sobre o tema estudado e fundamentado nos dados utilizados e na demanda por outras informações julgadas importantes. Nesse enfoque apresentam-se como sugestões para novas pesquisas, relacionadas ao tema, a ampliação do escopo com a utilização de métodos estatísticos para, buscar a comprovação se todos os Órgãos da Administração pública estão cumprindo o que determina a Resolução 1.136/08 e, também, realizar uma análise dos registros da depreciação para verificar os impactos nas demonstrações contábeis.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Leis e Decretos. **Lei 3.000**, de 26 de Março de 1999 - Dispõe sobre a regulamentação da tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/default.htm>>. Acesso em: 01 set. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 4. ed. Brasília, 2011.

BRASIL. **Portaria nº 184**, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 25 set. 2013.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial**. São Paulo: Atlas, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC-00_R1: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Brasília, dez. 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 22 ago. 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC-27: Ativo Imobilizado**. Brasília, dez. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.129/08**. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: < www.cfc.org.br>. Acesso em: 28 de ago. de 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.136/08**. Aprova a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: < www.cfc.org.br>. Acesso em: 28 de ago. de 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Contabilidade introdutória**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades**. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva et al. **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2002.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

APÊNDICE 1. Lista de conta contábil com vida útil e percentual de valor residual

Conta	Título	Vida útil (anos)	Valor residual
14212.02.00	Aeronaves	-	-
14212.04.00	Aparelhos de Medição e Orientação	15	10%
14212.06.00	Aparelhos e Equipamentos de Comunicação	10	20%
14212.08.00	Aparelhos, Equipamentos e Utensílios Médicos, Odontológicos, Laboratoriais e Hospitalares	15	20%
14212.10.00	Aparelhos e Equipamentos para Esportes e Diversões	10	10%
14212.12.00	Aparelhos e Utensílios Domésticos	10	10%
14212.13.00	Armazéns Estruturais – Coberturas de Lona	10	10%
14212.14.00	Armamentos	20	15%
14212.16.00	Bandeiras, flâmulas e Insígnias	-	-
14212.18.00	Coleções e Materiais Bibliográficos	10	0%
14212.19.00	Discotecas e Filmotecas	05	10%
14212.20.00	Embarcações	-	-
14212.22.00	Equipamentos de Manobras e Patrulhamento	20	10%
14212.24.00	Equipamento de Proteção, Segurança e Socorro	10	10%
14212.26.00	Instrumentos Musicais e Artísticos	20	10%
14212.28.00	Maquinas e Equipamentos de Natureza Industrial	20	10%
14212.30.00	Máquinas e Equipamentos Energéticos	10	10%
14212.32.00	Maquinas e Equipamentos Gráficos	15	10%
14212.33.00	Equipamentos para Áudio, Vídeo e Foto	10	10%
14212.34.00	Máquinas, Utensílios e Equipamentos Diversos	10	10%
14212.35.00	Equipamentos de Processamento de Dados	05	10%
14212.36.00	Máquinas, Instalações e Utensílios de Escritório	10	10%
14212.38.00	Máquinas, Ferramentas e Utensílios de Oficina	10	10%
14212.39.00	Equipamentos Hidráulicos e Elétricos	10	10%
14212.40.00	Máquinas, Equipamentos, Utensílios Agrícolas, Agropecuários e Rodoviários	10	10%
14212.42.00	Mobiliário em Geral	10	10%
14212.44.00	Obras de Arte e Peças para Exposição	-	-
14212.46.00	Semoventes e Equipamentos de Montaria	10	10%
14212.48.00	Veículos Diversos	15	10%
14212.49.00	Equipamento e Material Sigiloso e Reservado	10	10%
14212.50.00	Veículos Ferroviários	30	10%
14212.51.00	Peças não incorporáveis a Imóveis	10	10%
14212.52.00	Veiculo de Tração Mecânica	15	10%
14212.53.00	Veiculo de Combate	30	10%
14212.54.00	Equipamentos, Peças e Acessórios Aeronáuticos	30	10%
14212.56.00	Equipamentos, Peças e Acessórios de Proteção de Voo	30	10%
14212.57.00	Acessórios para Automóveis	05	10%
14212.58.00	Equipamento de Mergulho e Salvamento	15	10%
14212.60.00	Equipamentos, Peças e Acessórios Marítimos	15	10%
14212.83.00	Equipamentos e Sistema de Proteção e Vigilância Ambiental	10	10%

Fonte: Macrofunção SIAFI 020330.

Obs.: As contas 14212.02.00, 14212.16.00 e 14212.20.00 não possuem valores estipulados porque são bens muito específicos, sendo assim, a definição da vida útil e valor residual ficará a critério dos órgãos que possuem tais bens. Já a conta 14.212.44.00 não possui valores estipulados porque obras de arte e peças em exposição são bens que não sofrem depreciação. Importante destacar que o Apêndice 1. faz referência às estimativas de vida útil e valor residual para cálculo da depreciação somente dos bens móveis, não estabelecendo critérios para os imóveis.